



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1079

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /08-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /08-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, και γ) της υπ' αριθμ. /08-12-2022 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 08/12/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ.-/08-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης δραστηριότητας, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ.-/08-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 8.882,61 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 4.441,31 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.183,74 ευρώ πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **15.157,66 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ.-/08-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 61.638,06 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 30.819,03 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.396,69 ευρώ πλέον τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **104.503,78 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 05/10/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.-/1/9873/26-08-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου (η οποία αντικατέστησε τη με αριθμ.-/14-02-2022 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, λόγω μεταφοράς της υπόθεσης στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής). Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΕΞ 2021 ΕΜΠ / 18-01-2022

έγγραφο του Τμήματος Ζ' της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Α.Α.Δ.Ε., με συνημμένη την από 18/06/2021 Πορισματική Αναφορά προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, των ελεγκτών του Α' Τμήματος Ερευνών της Υποδιεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) της Γενικής Γραμματείας Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας του Υπουργείου Οικονομικών. Σύμφωνα με το ως άνω Πόρισμα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από από τους ελεγκτές - υπαλλήλους του Α' Τμήματος Ερευνών της Υποδιεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) για τα έτη 2015 έως και 2018 σε εκτέλεση της με ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε./2018 Εισαγγελικής Παραγγελίας Ε.Ο.Ε., διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προέβη στις παρακάτω αγοραπωλησίες πέντε (5) ακινήτων, σύμφωνα με τους τίτλους κτήσης, ως κάτωθι:

α/α	Έτος	Διεύθυνση ακινήτου	Ποσοστό ιδιοκτησίας	Τρόπος απόκτησης	Αξία κτήσης	Διάθεση ακινήτου	Αξία πώλησης	Κέρδος (τιμή πώλησης μείον τιμή αγοράς μείον εξόδων μεταβίβασης)
1	2016	.....	50,00%	Αγορά	60.000,00	Ιδιοκατοίκηση	-	-
2		.....	100,00%	Γονική παροχή		Πώληση	89.000,00	-
3		.....	100,00%	Αγορά	50.000,00	Πώληση	87.000,00	34.227,33
Σύνολο					110.000,00		176.000,00	34.227,00
4	2017	.....	100,00%	Αγορά	175.000,00	Πώληση	260.000,00	79.592,50
5		.....	100,00%	Αγορά	170.000,00	Πώληση	250.001,00	72.936,56
Σύνολο					345.000,00		510.001,00	152.529,06

Ο προσφεύγων δήλωσε στις οικείες φορολογικές του δηλώσεις φορολογικών ετών 2016 και 2017 τα στοιχεία των ανωτέρω αγοραπωλησιών, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013, όποιος προβαίνει σε τρεις και πάνω ομοειδείς συναλλαγές που αφορούν αγοραπωλησίες ακινήτων εντός διετίας θεωρείται ότι αποκτά κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου φορολογείται σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν. 4987/2022, ενώ σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα δε λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε ετών. Ως εκ τούτου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων απέκτησε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφού κατά τη διετία 2016-2017 προέβη σε τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές που αφορούν τις παραπάνω αγοραπωλησίες ακινήτων, το οποίο δε δήλωσε στις φορολογικές του δηλώσεις, και συνεπώς υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ύψους 34.227,00 ευρώ και 152.529,06 αντίστοιχα, ενώ περαιτέρω δεν είχε προβεί σε σχετική δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν. 4987/2022.

Στη συνέχεια, στα πλαίσια της υπ' αριθμ./1/9873/26-08-2022 εντολής, ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε από το 3^ο ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής, στηριζόμενος στην ως άνω Πορισματική Αναφορά, και λαμβάνοντας υπόψη και τα δεδομένα και στοιχεία που επικαλέστηκε ο προσφεύγων κατόπιν αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας για χορήγηση στοιχείων, καθώς και των απαντητικών υπομνημάτων του στα σημειώματα διαπιστώσεων του ελέγχου, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	2016		2017	
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακίνητη Περιουσία	3.534,00	3.534,00	3.534,12	3.534,12
Επιχειρηματική Δραστηριότητα		34.277,33		152.529,06
Σύνολο	3.534,00	37.811,33	3.534,12	156.063,18

Με βάση τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./08-12-2022 και/08-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος και των προβλεπόμενων προσαυξήσεων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθώς και της υπ' αριθμ./08-12-2022 προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου για τη μη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν. 4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη υπαγωγή στις διατάξεις των άρθρων του ν. 4172/2013, λόγω απουσίας προσαύξησης της περιουσίας του, αναγκαίου όρου για τον προσδιορισμό φόρου και προστίμου, λόγω της απόκτησης κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της Πορισματικής Αναφοράς, στην οποία συμπεριλαμβάνεται η κίνηση των λογαριασμών του ιδίου και της και ιχνηλατείται η διαδρομή των χρημάτων από τις αγοραπωλησίες ακινήτων, ουδέν κέρδος εισέπραξε από επιχειρηματική δραστηριότητα ούτε συμμετείχε με οποιονδήποτε τρόπο στις γενόμενες μεταβιβάσεις πλην όλες οι δικαιοπραξίες, υπογραφές συμβολαίων, τραπεζικών επιταγών, εμβασμάτων και πράξεων εξόφλησης και λοιπών, έλαβαν χώρα δια της “εντολοδόχου” συζύγου του, η οποία δυνάμει του υπ' αριθμόν/9-12-2016 πληρεξουσίου του μεν, αλλά κατά κατάχρηση της πληρεξουσιότητας που της είχε δοθεί, προέβη σε αγοραπωλησίες ακινήτων, με σκοπό τον πορισμό κέρδους εν αγνοία του και μάλιστα εκμεταλλευόμενη την κουφότητα και την απειρία του. Οι επίμαχες αγοραπωλησίες που ενεργήθηκαν από την εμπíπτουν μεν τυπικά μέσα στα όρια της δοθείσης πληρεξουσιότητας, πλην όμως είναι προφανώς αντίθετες προς τα συμφέροντά του και προκύπτουν ποινικές ευθύνες της, συνεπεία της εις βάρος του συμπεριφοράς, για τις οποίες υπέβαλε την από 06/12/2022 Έγκλησή του προς τον κ. Εισαγγελέα Πρωτοδικών, η οποία έλαβε Α.Β.Μ.....

2. Ουδόλως απέκρυψε τα εισπραχθέντα ποσά από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, καθώς, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017, έχουν δηλωθεί τα ποσά που εισπράχθηκαν από τις αγορές των εν λόγω ακινήτων. Συνεπώς δεν απέκρυψε ή είχε την

πρόθεση να αποκρύψει τις ως άνω συναλλαγές, τις οποίες αγνοούσε αλλά σε κάθε περίπτωση δηλώθηκαν στις φορολογικές δηλώσεις του και δεν υπήρξε η απόκρυψη φορολογητέας ύλης, που απαιτεί ο νόμος για την επιβολή προστίμου και συνεπώς κακώς του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 4.441,31 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και 30.819 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους.

Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 1 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη:

«1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 αλλά μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα. Εφόσον, μαζί με τα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς και αγροτική δραστηριότητα.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη, ορίζεται:

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορ. Συντελεστής
0-20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 -40.000	37%
40.001 -	45%

.....»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 10 του ν. 4987/2022**, όπως ίσχυε κρινόμενα έτη, κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο.

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1006/2013** με θέμα “Διαδικασία και δικαιολογητικά Απόδοσης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/Μεταβολής Στοιχείων και Έναρξης/Μεταβολής και Διακοπής Επιχειρηματικής Δραστηριότητας» διευκρινίστηκε:

«**Άρθρο 4**

Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα και εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μίας Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της δραστηριότητας τους. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή.

Ειδικά τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός τριάντα (30) ημερών από την καταχώρηση του καταστατικού τους στο ΓΕΜΗ ή στο οικείο Μητρώο ή Βιβλίο που προβλέπεται κατά περίπτωση ή από το έγγραφο σύστασης τους σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση.

1. Τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, ημεδαπά και αλλοδαπά υποβάλλουν το έντυπο Δ211 «Δήλωση έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών επιχείρησης», συμπληρώνοντας την ένδειξη «Έναρξη». Η επωνυμία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, αναγράφεται επί του εντύπου της δήλωσης, όπως ακριβώς αναγράφεται στο καταστατικό του ή το συστατικό του έγγραφο ή το έγγραφο από το οποίο προκύπτει η ύπαρξη του, στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται συστατικό έγγραφο.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 18/06/2021 Πορισματική Αναφορά των ελεγκτών του Α' Τμήματος Ερευνών της Δ/σης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος προς τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και την από 08/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 προέβη στις παρακάτω αγοραπωλησίες πέντε (5) ακινήτων, σύμφωνα με τους τίτλους κτήσης, ως κάτωθι:

α/α	Έτος	Διεύθυνση ακινήτου	Ποσοστό ιδιοκτησίας	Τρόπος απόκτησης	Αξία κτήσης	Διάθεση ακινήτου	Αξία πώλησης	Κέρδος (τιμή πώλησης μείον τιμή αγοράς μείον εξόδων μεταβίβασης)
1	2016	.....	50,00%	Αγορά	60.000,00	Ιδιοκατοίκηση	-	-
2		.....	100.00%	Γονική παροχή		Πώληση	89.000,00	-
3		.....	100.00%	Αγορά	50.000,00	Πώληση	87.000,00	34.227,33
Σύνολο					110.000,00		176.000,00	34.227,00
4	2017	.....	100,00%	Αγορά	175.000,00	Πώληση	260.000,00	79.592,50
5		.....	100,00%	Αγορά	170.000,00	Πώληση	250.001,00	72.936,56
Σύνολο					345.000,00		510.001,00	152.529,06

Ο προσφεύγων δήλωσε στις οικείες φορολογικές του δηλώσεις φορολογικών ετών 2016 και 2017 τα στοιχεία των ανωτέρω αγοραπωλησιών, ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013, όποιος προβαίνει σε τρεις και πάνω ομοειδείς συναλλαγές που αφορούν αγοραπωλησίες ακινήτων εντός διετίας θεωρείται ότι αποκτά κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου φορολογείται σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν. 4987/2022, ενώ σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα δε λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε ετών.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων απέκτησε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφού κατά τη διετία 2016-2017 προέβη σε τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές που αφορούν τις παραπάνω αγοραπωλησίες ακινήτων, το οποίο δε δήλωσε στις φορολογικές του δηλώσεις, και συνεπώς υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ύψους 34.227,00 ευρώ και 152.529,06 αντίστοιχα, ενώ περαιτέρω δεν είχε προβεί σε σχετική δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας αγοραπωλησίας ακινήτων, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν. 4987/2022.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Κ.:

«Άρθρο 211 - Άμεση αντιπροσώπευση

Δήλωση βούλησης από κάποιον (αντιπρόσωπο) στο όνομα άλλου (αντιπροσωπευομένου) μέσα στα όρια της εξουσίας αντιπροσώπευσης ενεργεί αμέσως υπέρ και κατά του αντιπροσωπευομένου. Το αποτέλεσμα αυτό επέρχεται είτε η δήλωση γίνει ρητά στο όνομα του αντιπροσωπευομένου είτε συνάγεται από τις περιστάσεις ότι έγινε στο όνομά του.

Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται αναλόγως και όταν η δήλωση της βούλησης απευθύνεται προς τον αντιπρόσωπο.

Άρθρο 216 – Πληρεξουσιότητα

Η εξουσία αντιπροσώπευσης παρέχεται με τη σχετική δικαιοπραξία (πληρεξουσιότητα).

Άρθρο 217

Η πληρεξουσιότητα μπορεί να δοθεί με δήλωση προς τον εξουσιοδοτούμενο ή προς τον τρίτο, με τον οποίο επιχειρείται η δικαιοπραξία.

Εφόσον δεν συνάγεται κάτι άλλο, η δήλωση υποβάλλεται στον τύπο που απαιτείται για τη δικαιοπραξία την οποία αφορά η πληρεξουσιότητα.

Άρθρο 218 – Ανάκληση πληρεξουσιότητας

Η πληρεξουσιότητα παύει με ανάκληση. Η παραίτηση από το δικαίωμα της ανάκλησης είναι άκυρη, εφόσον η πληρεξουσιότητα αφορά αποκλειστικά το συμφέρον του αντιπροσωπευομένου.

Άρθρο 219

Η ανάκληση της πληρεξουσιότητας γίνεται με δήλωση προς τον πληρεξούσιο ή τον τρίτο.

Άρθρο 220

Η πληρεξουσιότητα που δόθηκε με συμβολαιογραφικό έγγραφο ανακαλείται μόνο κατά τον ίδιο τύπο.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, κατά τη διάρκεια των ως άνω πραγματοποιηθεισών δικαιοπραξιών που σχετίζονταν με τις αγοραπωλησίες ακινήτων η σύζυγος του προσφεύγοντος, , λειτούργησε στο όνομα και για λογαριασμό του, νομίμως και μέσα στα πλαίσια της χορηγηθείσας σε αυτήν εντολής και πληρεξουσιότητας, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. /9-12-2016 Γενικό Πληρεξούσιο του συμβολαιογράφου Όπως αναφέρεται στην από 16/01/2013 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, το ανωτέρω πληρεξούσιο κατά τη διάρκεια των γενομένων δικαιοπραξιών των ετών 2016, 2017 τελούσε σε ισχύ και δεν είχε ανακληθεί, ενώ η ανάκλησή του έλαβε χώρα το 2021 με την υπ' αριθμ. /13-10-2021 Πράξη Ανάκλησης Πληρεξουσίου του συμβολαιογράφου Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ανυπαίτιας άγνοιάς του για τη διενέργεια των επίμαχων αγοραπωλησιών και μη συμμετοχής του στις γενόμενες μεταβιβάσεις απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ενδεχόμενο ελάττωμα της δήλωσης βούλησης του προσφεύγοντος εξαιτίας κουφότητας ή απειρίας του, η εκ μέρους του γνώση ή άγνοιά του περί των πραγματικών περιστατικών και των νομικών συνεπειών της καταρτισθείσας δικαιοπραξίας, καθώς και ενδεχόμενη καταχρηστική άσκηση του δικαιώματος της χορηγηθείσας στη σύζυγό του πληρεξουσιότητας, αποτελούν αντικείμενο μιας πολιτικής/αστικής δίκης μεταξύ αυτού προσφεύγοντος και της συζύγου του, η οποία εκδικάζεται από τα αρμόδια δικαστήρια, και σε καμία περίπτωση δεν υπάγεται στις αρμοδιότητες της δικής μας Υπηρεσίας, η οποία είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, εν προκειμένω, πληρούνται οι αντικειμενικές προϋποθέσεις του άρθρου 21 παρ. 3 του ν.4172/2013, στο οποίο ρητά αναφέρεται ότι ως επιχειρηματική συναλλαγή θεωρείται η συστηματική

διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους, ενώ συστηματική διενέργεια πράξεων στην περίπτωση ακινήτων θεωρείται ότι υφίσταται όταν τρεις ομοειδείς συναλλαγές λαμβάνουν χώρα σε διάστημα δύο (2) ετών. Περαιτέρω, δεν αμφισβητείται η πρόθεση της επίτευξης κέρδους κατά το χρόνο απόκτησης των επίμαχων ακινήτων, δεδομένου του χρονικού διαστήματος που παρήλθε από το χρόνο της αγοράς μέχρι την πώλησή τους, το γεγονός δε εάν πράγματι το αποκομισθέν κέρδος πιστώνεται ή όχι στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου του προσφεύγοντος ή συγγενικού προσώπου του ουδόλως επηρεάζει την υπαγωγή του προσφεύγοντος ή μη στις σχετικές διατάξεις του του άρθρου 21 ν.4172/2013.

Επειδή στο άρθρο 58 του ν. 4987/2022 ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή το ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση τις φορολογικές δηλώσεις του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 υπολείπεται του ποσού του φόρου που προέκυψε με βάση τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ορθώς καταλογίστηκε πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ, καθώς αντίθετα με ό,τι ισχυρίζεται ο προσφεύγων, για την επιβολή του εν λόγω προστίμου δεν ελέγχεται η πρόθεση του φορολογουμένου για απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ούτε η διαπίστωση της τέλεσης οποιουδήποτε ποινικού αδικήματος, η αρμοδιότητα ελέγχου τέλεσης του οποίου ανήκει στα ποινικά δικαστήρια αποκλειστικά.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στις από 08/12/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4987/2022 (ΚΦΔ) του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./08-12-2022,/08-12-2022 και/08-12-2022 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Φορολογικό έτος 2016

• Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	3.534,00	37.811,33	37.811,33	34.277,33
	της συζύγου	13.987,39	13.987,39	13.987,39	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.991,31	10.873,92	10.873,92	8.882,61
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		2.035,03	17.192,69	17.192,69	15.157,66

- Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.: **100,00 ευρώ**

B) Φορολογικό έτος 2017

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	3.534,12	156.063,18	156.063,18	152.529,06
	της συζύγου	21.614,29	21.614,29	21.614,29	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό	3.911,67	65.549,73	65.549,73	61.638,06
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		4.144,61	108.648,39	108.648,39	104.503,78

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.